

Audience publique du 16 mai 2011

Recours formé par
la société à responsabilité limitée ..., ...
contre des bulletins d'impôt émis par le bureau d'imposition Sociétés ...
en matière d'impôts

JUGEMENT

Vu la requête, inscrite sous le numéro 27003 du rôle, déposée le 15 juin 2010 au greffe du tribunal administratif par Maître Claude Geiben, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société à responsabilité limitée ..., établie et ayant son siège social à ..., inscrite au Registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro ..., représentée par ses gérants actuellement en fonctions, tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation, d'une part, du bulletin de la retenue sur revenus des capitaux de l'année 2004, des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2004, tous émis le 5 août 2009, du bulletin de la retenue sur revenus de capitaux de l'année 2005 et des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2005, tous émis le 12 août 2009 et, d'autre part, d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 16 mars 2010, répertoriée sous le numéro ... du rôle, déclarant non fondée une réclamation introduite contre les bulletins de l'impôt précités ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 12 octobre 2010 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 2 novembre 2010 par Maître Claude Geiben au nom de la société à responsabilité limitée ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les bulletins critiqués ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Claude Geiben et Monsieur le délégué du gouvernement Claude Lick en leurs plaidoiries respectives.

Par courriers des 25 novembre et 23 décembre 2008, le bureau d'imposition sociétés ... de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « le

bureau d'imposition », invita la société à responsabilité limitée ..., désignée ci-après par « la société ... », à lui faire parvenir différentes pièces et renseignements au sujet de sa déclaration de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal des années 2004, 2005 et 2006, en vue de procéder à l'imposition des exercices afférents.

A défaut de réponse par la société ..., le bureau d'imposition lui fit parvenir par courrier du 4 mars 2009 un projet d'imposition, retenant pour l'immeuble, faisant partie du patrimoine de la société et sis à ..., une valeur estimée de réalisation évaluée à ... euros. Ledit projet d'imposition mit encore en compte une valeur locative de l'immeuble concerné de ... euros par année d'imposition en indiquant que *« la valeur locative constitue une distribution cachée de bénéfice passible de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux »*, au motif que : *« étant donné que la société n'a pas déclaré des produits provenant de la location de ce bien immobilier, la renonciation au loyer ou la mise à disposition gratuite à l'associé ou les membres de sa famille (...) constituent manifestement un avantage pour le locataire-bénéficiaire économique de la société et un manque à gagner pour la société remplissant les conditions d'une distribution cachée de bénéfice »*.

Par courrier du 24 mars 2009, la société ... prit position quant au projet d'imposition et fournit les documents et informations requises par les courriers des 25 novembre et 23 décembre 2008.

Le 5 août 2008, le bureau d'imposition émit à l'égard de la société ... le bulletin de l'impôt sur la fortune pour l'année 2004, le bulletin de la retenue de l'impôt sur les revenus de capitaux pour l'année 2004, le bulletin de l'impôt commercial communal pour l'année 2004, le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 2004 et le bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1^{er} janvier 2004. Le 12 août 2008, le bureau d'imposition émit à l'égard de la société ... le bulletin de l'impôt sur la fortune des années 2005, 2006 et 2007, le bulletin de la retenue de l'impôt sur les revenus de capitaux pour l'année 2005, le bulletin de l'impôt commercial communal pour l'année 2005, le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 2005 et le bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1^{er} janvier 2005. Les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2004 et 2005 firent état d'une distribution cachée de bénéfice et les bulletins de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux renseignèrent à ce sujet : *« Cette distribution cachée de bénéfice représente la valeur locative de l'immeuble faisant partie du patrimoine de la société. La valeur locative est égale à 5% de la valeur estimée de réalisation de l'immeuble en cause. La valeur estimée de réalisation est évaluée à ... EURO (voir police d'assurances jointe à votre lettre du 6 mai 2009) »*.

Par courrier du 27 octobre 2009 la société ... introduisit une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « le directeur », à l'encontre de certains bulletins, à savoir, des bulletins de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux des années 2004 et 2005, ainsi que des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et des bulletins de l'impôt commercial communal des années 2004 et 2005

Par décision du 16 mars 2010 répertoriée sous le numéro ... du rôle, le directeur dit la réclamation irrecevable en ce qu'elle a entrepris les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2004 et 2005 et la rejeta comme non fondée en ce qu'elle a concerné les bulletins de la retenue sur les revenus de capitaux des années 2004 et 2005. Ladite décision directoriale est fondée sur les motifs suivants :

« Le directeur des contributions,

Vu la requête introduite le 28 octobre 2009 par la dame ... et le sieur ..., gérants, au nom de la société à responsabilité limitée ..., avec siège social à ..., pour réclamer contre le bulletin de la retenue sur revenus de capitaux de l'année 2004, les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2004, tous émis le 5 août 2009 ; ainsi que contre le bulletin de la retenue sur revenus de capitaux de l'année 2005 et les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2005, tous émis le 12 août 2009 ;

Vu le dossier fiscal ;

Vu les paragraphes 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que l'introduction par une requête unique de plusieurs demandes distinctes, mais néanmoins semblables, empiète sur le pouvoir discrétionnaire du directeur des contributions de joindre des affaires si elles sont connexes, mais n'est incompatible en l'espèce avec les exigences d'une procédure ordonnée ni dommageable à une bonne administration de la loi ; qu'il n'y a pas lieu de la refuser ;

Considérant que la réclamante fait grief au bureau d'imposition d'avoir grevé les revenus de son entreprise d'un produit provenant de la location d'un bien immobilier taxé dans le chef de l'associé unique ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause sans égard aux moyens et conclusions du requérant, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant qu'aux termes du § 232 alinéa 1 AO, un bulletin d'impôt ne peut être attaqué qu'au cas où le contribuable se sent lésé par le montant de l'impôt fixé ou conteste son assujettissement à l'impôt ;

Considérant que le montant de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2004 et 2005, de même que le montant de l'impôt commercial communal des années 2004 et 2005, a été fixé à zéro euro et que la réclamante ne prétend pas à la fixation de cotes positives ;

Considérant, à titre superfétatoire, qu'en présence d'un bulletin ayant fixé une cote d'impôt égale à zéro euro, mais n'ayant pas reconnu une perte dans le chef de la requérante, la réclamation ne saurait être admise directement contre ledit bulletin, mais peut seulement être dirigée contre un bulletin futur fixant pour la première fois une cote d'impôt supérieure à zéro euro, ceci après application de l'article 114 L.I.R. respectivement du § 9bis GewStG ;

Considérant qu'il en découle que les réclamations doivent être déclarées irrecevables pour défaut d'intérêt en ce qu'elles sont dirigées contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et les bulletins de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2004 et 2005 ;

Considérant que les réclamations contre les bulletins de la retenue sur les revenus de capitaux des années 2004 et 2005 ont été introduites par qui de droit dans les forme et délai de la loi ; qu'elles sont partant recevables ;

Considérant qu'il ressort du dossier fiscal que les distributions cachées de bénéfices imposées au titre des années litigieuses représentent la mise en compte d'une valeur locative au titre d'un immeuble faisant partie de l'actif net investi de la réclamante ;

Considérant que suivant les statuts de constitution modifiés en date du 8 décembre 2003, la réclamante a pour objet social toutes prises de participations, sous quelque forme que ce soit, dans d'autres entreprises luxembourgeoises ou étrangères, la gestion ainsi que la mise en valeur de ces participations ;

Considérant que les comptes annuels des années 2004 et 2005 reprennent à l'actif du bilan un immeuble situé en ... ;

Considérant qu'il résulte du dossier fiscal qu'en 2004 et 2005, le bureau d'imposition a mis en compte une distribution cachée de bénéfices représentant un avantage résultant de l'occupation de l'immeuble susmentionné au profit de l'associé unique ;

Considérant qu'aux termes de l'alinéa 3 de l'article 164 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.), il y a distribution cachée de bénéfices notamment si un associé, sociétaire ou intéressé reçoit directement ou indirectement des avantages d'une société ou d'une association dont normalement il n'aurait pas bénéficié s'il n'avait pas eu cette qualité ;

Considérant que la disposition de l'article 164 alinéa 3 L.I.R. est l'application du principe suivant lequel il y a lieu, pour les besoins du fisc, de restituer aux actes leur véritable caractère et doit partant s'interpréter en fonction de cette finalité (Conseil d'État du 13 janvier 1987, no 6690 du rôle ; décision C 9679) ;

Considérant qu'en guise de motivation, la réclamante fait valoir que l'immeuble, i.e. une villa située près de ..., n'aurait pas été occupé ni par l'associé unique, ni par un membre de sa famille ;

que l'immeuble aurait été occupé par le sieur ... ayant élu domicile au dit immeuble pendant les années litigieuses ;

que l'immeuble aurait été entretenu par le sieur ... et que le logement lui aurait été attribué de ce fait sans compensation financière ;

Considérant qu'en date du 25 novembre 2008, le bureau d'imposition a notifié une mesure d'instruction à la réclamante lui demandant entre autres de lui fournir des détails sur l'utilisation de l'immeuble, une justification pour des recettes de location manquantes, les contrats de bail à loyer relatifs à l'immeuble, la valeur marchande de l'immeuble, ainsi que des pièces à l'appui montrant que l'immeuble serait inoccupé ;

Considérant que par sa lettre de réponse du 11 décembre 2008 à la mesure d'instruction susmentionnée, la requérante a informé le bureau d'imposition que l'immeuble sert à l'utilisation privée et que des recettes de location font défaut à cause de l'habitation privée de l'immeuble ;

Considérant qu'en date du 23 décembre 2008, le bureau d'imposition a notifié une deuxième mesure d'instruction à la réclamante lui demandant de fournir l'acte établi lors de l'acquisition de l'immeuble, la valeur marchande de l'immeuble, ainsi que les noms des personnes occupant l'immeuble de même que leur lien avec la société ;

Considérant qu'à défaut de réponse à la mesure d'instruction, le bureau d'imposition a émis un projet d'imposition en date du 4 mars 2009 tenant compte d'une imposition d'une distribution cachée de bénéfices d'un montant de ... euros ;

que cette distribution cachée de bénéfices représente la valeur locative de l'immeuble, i.e. 5% de ... euros, au profit de l'associé unique ;

qu'à défaut de données fournies par la réclamante, la valeur marchande de l'immeuble a été évaluée par le bureau d'imposition à ... euros ;

Considérant qu'en date du 24 mars 2009 et en date du 22 avril 2009, les gérants de la réclamante ont fourni des pièces et renseignements supplémentaires au bureau d'imposition et notamment l'information que l'immeuble faisant partie du patrimoine de la réclamante, serait occupé par l'épouse de l'associé unique et une copie de la police d'assurance renseignant le montant de l'indemnisation de l'immeuble en cas de sinistre ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que les moyens de la requérante ne sont dès lors pas concluants ;

Considérant que même si le sieur ... a exercé des fonctions d'entretien de l'immeuble en contrepartie d'une habitation gratuite au cours des années litigieuses, il n'en reste pas moins que l'immeuble spacieux, qui d'ailleurs se compose, selon la police d'assurance, d'une villa de ... m², d'une maison de gardien de ... m² et d'un pool house avec son local technique, permet l'hébergement de plusieurs personnes ;

Considérant que l'instruction au contentieux a encore révélé que l'épouse de l'associé unique est gérante d'une société civile qui a son siège à l'adresse dudit immeuble ;

Considérant que tant les avantages directs qu'indirects peuvent constituer une distribution cachée de bénéfices ;

que l'avantage indirect dont a bénéficié l'épouse de l'associé unique tire son origine de la relation particulière entre associé et société ;

Considérant que c'est à bon droit que le bureau d'imposition a évalué une distribution cachée de bénéfice au profit de l'associé unique ;

Considérant que le paragraphe 217 AO prévoit le procédé de la taxation, lorsque les bases d'imposition ne peuvent pas être déterminées autrement ;

qu'il en résulte que le montant évalué par le bureau d'imposition suite à la production d'une copie de la police d'assurance de l'immeuble montrant une valeur d'indemnisation de ... euros, i.e. 5% de ... euros, est à confirmer ;

Considérant qu'en vertu de l'article 146 L.I.R., les distributions de bénéfices tant ouvertes que cachées doivent faire l'objet d'une retenue d'impôt sur les revenus de capitaux ;

Considérant qu'aux termes de l'article 148, alinéa 1 L.I.R., le taux de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux applicables pour les années 2004 et 2005 est de 20%, à moins que le débiteur des revenus ne prenne à sa charge l'impôt à retenir, ce qui, même en matière de distribution cachée de bénéfices, n'est jamais présumé ;

PAR CES MOTIFS

dit les réclamations irrecevables en ce qu'elles entreprennent les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2004 et 2005,

reçoit les réclamations contre les bulletins de la retenue sur revenus de capitaux des années 2004 et 2005 en la forme,

les rejette comme non fondées. ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 15 juin 2010, la société ... a fait introduire un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation, d'une part, du bulletin de la retenue sur revenus des capitaux de l'année 2004, des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2004, tous émis le 5 août 2009, du bulletin de la retenue sur revenus de capitaux de l'année 2005 et des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2005, tous émis le 12 août 2009 et, d'autre part, de la décision du directeur précitée du 16 mars 2010.

Le délégué du gouvernement soulève l'irrecevabilité du recours dans la mesure où il tend à la réformation sinon à l'annulation des différents bulletins de l'impôt au motif que l'existence d'une décision directoriale s'opposerait à ce que le tribunal administratif revienne sur les conditions d'application de ceux-ci.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part contre un bulletin de l'impôt.

En vertu de l'article 8 (3) 3. de la loi précitée du 7 novembre 1996, un bulletin d'impôt peut uniquement être directement déféré au tribunal administratif lorsqu'une réclamation au sens du paragraphe 228 AO ou une demande en application du paragraphe 131 AO a été introduite et qu'aucune décision directoriale définitive n'est intervenue dans le délai de six mois à partir de la demande. Par contre, lorsque le directeur a statué sur la réclamation par une décision définitive, le recours est irrecevable pour autant qu'introduit directement contre ledit bulletin¹.

Dans la mesure où, en l'espèce, le directeur a pris position suite à la réclamation introduite en date du 27 octobre 2009, c'est à juste titre que le délégué du gouvernement conclut à l'irrecevabilité du recours pour autant qu'il est dirigé directement contre le bulletin de la retenue sur revenus des capitaux de l'année 2004, les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal

¹ cf. trib. adm. 6 janvier 1999, n° 10357 du rôle, Pas. adm. 2010, V° Impôts, n° 664 et autres références y citées.

de l'année 2004, émis le 5 août 2009, le bulletin de la retenue sur revenus de capitaux de l'année 2005 et les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2005, émis le 12 août 2009.

Quant à la recevabilité du recours dans la mesure où il tend à la réformation sinon à l'annulation de la décision du directeur du 16 mars 2010, il échet de rappeler que conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 AO et de l'article 8 (3) 3. de la loi précitée du 7 novembre 1996 le tribunal est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités, un bulletin de l'impôt commercial communal ainsi qu'un bulletin de la retenue de capitaux. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation. Le recours en réformation, par ailleurs introduit dans les formes et délai prévus par la loi, est recevable.

Il n'y a dès lors pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

A l'appui de son recours, la société ... explique être propriétaire d'une villa située en ..., près de ... dans le village de Elle reproche au bureau d'imposition ainsi qu'au directeur d'avoir changé la valeur vénale du bien immobilier, telle que déclarée par elle de ... francs suisses en ... euros et d'avoir mis en compte une valeur locative de l'immeuble de ... euros par année, en calculant fictivement un taux de 5% de la valeur de ... euros. Elle estime que cette évaluation serait contraire à l'article 23 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, désignée ci-après par « LIR ».

La société ... reproche encore au directeur d'avoir retenu que la valeur locative constituerait une distribution cachée de bénéfices passible de la retenue de l'impôt sur les revenus de capitaux. Elle explique à ce sujet qu'elle n'aurait au titre des années 2004 et 2005 procédé à aucune distribution de dividendes, ni en espèce, ni en valeur, ni en nature. Aucun avantage n'aurait été attribué, ni à son associé, ni à un membre de la famille des gérants ou de l'associé de la société. Ainsi, aucune desdites personnes n'aurait profité de l'immeuble situé à ..., qui serait, au contraire, durablement mis à disposition et occupé par Monsieur ... en échange de l'entretien de la maison et de ses alentours. Elle verse à l'appui de ses affirmations une attestation testimoniale de Monsieur ... et signale que l'administration fiscale n'aurait jamais contesté, ni demandé des explications supplémentaires sur le fait qu'un tiers, qui n'est ni associé, ni gérant de la société, occuperait et entretiendrait l'immeuble.

La société ... précise encore que si le tribunal arrivait à la conclusion qu'il y aurait eu une distribution cachée de bénéfices en l'espèce, l'impôt de la retenue sur capitaux devrait être réduit à de plus justes proportions après un réexamen objectif du dossier, compte tenu des données économiques.

Enfin, la société demanderesse fait valoir qu'en ce qui concerne les années 2004 et 2005, les revenus éventuellement générés par l'immeuble en ... n'auraient été imposables ni en ... ni au Luxembourg, conformément à une jurisprudence consacrée tant

par le Conseil d'Etat français que par la Cour administrative du Grand-Duché de Luxembourg.

Le délégué du gouvernement répond qu'il résulterait des dossiers fiscaux et contentieux que l'immeuble situé à ..., appartenant à la société ..., serait occupé par Monsieur ..., en contrepartie de l'entretien de la maison, ainsi qu'à titre gratuit par l'épouse de l'associé unique de la société Dans la mesure où la mise à disposition gratuite de la maison à l'épouse de l'associé unique de la société ... ne pourrait s'expliquer que par la relation particulière entre l'associé unique et la société, ce serait à juste titre que le bureau d'imposition aurait retenu une distribution cachée de bénéfices au sens de l'article 164 (3) LIR.

Le délégué du gouvernement fait encore valoir que le moyen tendant à la diminution de la valeur locative, qui a été fixée par le bureau d'imposition à 5% de ... euros, laisserait d'être fondé, faute par la société ... d'avoir rapporté la preuve que cette valeur était surfaite. Il précise que la valeur de ... euros tirerait son origine d'une police d'assurance, envoyée par la société demanderesse au bureau d'imposition en date du 6 mai 2009, et qui fixerait une valeur d'indemnisation dudit montant.

Dans son mémoire en réplique, la société ... conteste d'abord que la charge de la preuve pèse sur elle en l'espèce. Elle précise qu'il ne serait pas prouvé que l'épouse de son associé unique occupe l'immeuble à En effet, le délégué du gouvernement aurait passé sous silence le fait que l'administration aurait été avertie que l'information suivant laquelle l'épouse de l'associé unique résiderait à l'immeuble à ... serait erronée.

A titre liminaire, le tribunal constate que dans sa requête introductive d'instance, la société demanderesse n'a pas contesté la décision directoriale dans la mesure où elle a déclaré irrecevables pour défaut d'intérêt les réclamations, en ce qu'elles sont dirigées contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et les bulletins de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2004 et 2005, au motif que le montant de l'impôt a été fixé à zéro par lesdits bulletins, de sorte qu'ils ne portent pas grief au contribuable. Il s'ensuit que ledit volet de la décision directoriale n'est pas déféré au tribunal, qui n'a partant pas à y prendre position.

Quant au volet de la décision directoriale concernant la réclamation dirigée contre le bulletin de la retenue sur les revenus de capitaux des années 2004 et 2005, force est de constater que les parties sont en désaccord sur l'évaluation à ... euros de la valeur estimée de l'immeuble appartenant au patrimoine de la société demanderesse situé en ..., ainsi que sur l'existence d'une distribution cachée de bénéfice représentée par la valeur locative dudit immeuble et enfin sur la compétence des autorités luxembourgeoises pour imposer les revenus éventuellement générés par ledit immeuble en

Le juge administratif n'est pas lié par l'ordre dans lequel les moyens ont été présentés par les parties à l'instance, mais il peut les traiter dans un ordre différent dans le souci d'une bonne administration de la justice et compte tenu la logique juridique dans laquelle ils s'insèrent.

Dès lors, le tribunal est amené à analyser, d'abord la question de savoir si les autorités luxembourgeoises étaient compétentes pour imposer la société ... au sujet de revenus de location provenant de l'immeuble, sis en ..., dont elle est propriétaire. En effet, la distribution cachée de bénéfices, retenue tant par le bureau d'imposition que par le directeur à l'égard de la société demanderesse au titre des années 2004 et 2005, représente la mise en compte d'une valeur locative au titre d'un immeuble faisant partie de l'actif net investi de la société demanderesse. Or, indépendamment de la question de savoir s'il y a effectivement eu distribution cachée de bénéfice, il échet d'abord de vérifier si le Luxembourg est compétent pour imposer des revenus provenant de biens immobiliers situés en ... et appartenant à une société de droit luxembourgeois. En effet, si le revenu effectif d'un bien immobilier n'est pas imposable dans un Etat, alors ledit Etat n'est pas compétent non plus pour imputer à la société un revenu fictif du bien immobilier à titre de distribution cachée de bénéfices.

La société demanderesse estime à ce sujet que l'administration luxembourgeoise essaierait d'imposer une distribution cachée de bénéfices, dans un contexte où les revenus éventuellement générés par l'immeuble situé en ..., n'auraient été imposables ni en ..., ni au Luxembourg, en ce qui concerne les années 2004 et 2005. Elle renvoie à ce sujet à une jurisprudence « ... » de la Cour administrative.

Le délégué du gouvernement n'a pas pris position par rapport audit moyen.

Il convient de prime abord de préciser que dans son arrêt « ... » du 23 avril 2001, inscrit sous le numéro 14442C du rôle, la Cour administrative avait confirmé dans toute sa teneur un jugement du tribunal administratif du 3 décembre 2001, inscrit sous le numéro 12831 du rôle, retenant que le Grand-Duché de Luxembourg n'avait pas pouvoir d'imposition en ce qui concerne les revenus et la fortune de la société à responsabilité limitée ... en ce qui concerne des immeubles lui appartenant, situés en ..., en se basant sur la Convention conclue entre la ... et le Grand-Duché de Luxembourg tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune du 1^{er} avril 1958, désignée ci-après par « la Convention ».

Aux termes de l'article 3 de la Convention dans sa teneur en vigueur en 2004 et 2005 *« les revenus des biens immobiliers et de leurs accessoires, y compris les bénéfices des exploitations agricoles et forestières, ne sont imposables que dans l'Etat où les biens sont situés. Cette disposition s'applique également aux bénéfices provenant de l'aliénation desdits biens »*. L'article 4, paragraphe 1er dispose que *« les revenus des entreprises industrielles, minières, commerciales ou financières ne sont imposables que dans l'Etat sur le territoire duquel se trouve un établissement stable »*.

Concernant la perception de l'impôt sur la fortune, l'article 20 de la Convention dans sa teneur en vigueur en 2004 et 2005 dispose que *« l'impôt [sur la fortune] (si la fortune consiste en biens immobiliers et accessoires) ne peut être perçu que dans l'Etat contractant qui, en vertu des articles précédents, est autorisé à imposer le revenu qui*

provient de ces biens », de sorte que le droit de percevoir l'impôt sur la fortune en matière immobilière revient à l'Etat à qui est attribué le pouvoir d'imposition pour l'impôt sur le revenu.

Force est de retenir que l'article 3 de la Convention considère les revenus immobiliers comme une catégorie distincte de revenus et attribue le droit d'imposition relatif à ces revenus expressément à l'Etat de la situation des biens immobiliers. Cette disposition prime les normes d'attribution du droit d'imposition pour les autres catégories de revenus en raison de la particularité de la catégorie de revenus visée, c'est-à-dire les revenus immobiliers, traités séparément par la Convention par rapport au bénéfice commercial, qui constitue une catégorie de revenus plus large.

Ainsi, même si en droit fiscal luxembourgeois, le bénéfice commercial englobe les revenus provenant de biens investis, peu importe leur nature mobilière ou immobilière, revenus qui seraient rangés dans d'autres catégories de revenus si les biens qui les produisent ne faisaient pas partie de l'actif net investi d'une entreprise, il n'en est pas nécessairement de même dans la présente hypothèse où la Convention reçoit application, puisque celle-ci prévoit en matière d'imposition des revenus et de la fortune tirés d'immeubles, une règle d'imposition dérogatoire par rapport au droit fiscal luxembourgeois, étant donné qu'elle ne fait pas de distinction suivant que les revenus des propriétaires ou détenteurs de biens immobiliers font partie de leur actif net investi et imposables au titre du bénéfice commercial ou non.

Il est d'ailleurs intéressant de noter que cette solution a été confirmée ultérieurement lorsque la Convention a fait l'objet d'un deuxième amendement signé à Luxembourg le 24 novembre 2006, modifiant l'article 3 de la Convention. Suite audit avenant, le paragraphe 1^{er} de l'article 3 de la Convention correspond à l'ancien article 3 de la Convention et retient que les revenus des biens immobiliers et de leurs accessoires, y compris les bénéfices des exploitations agricoles et forestières, ainsi que les bénéfices provenant de l'aliénation desdits biens, ne sont imposables que dans l'Etat où les biens sont situés. Le paragraphe 2 de l'article 3 de la Convention dans sa teneur modifiée par le deuxième avenant retient que les dispositions du premier paragraphe s'appliquent également aux revenus provenant de l'exploitation et de l'aliénation des biens immobiliers d'une entreprise. Ainsi, les revenus de biens immobiliers d'une entreprise sont imposés dans l'Etat où ils se trouvent, et ceci également dans le cas où les biens ne font pas partie d'un établissement stable situé dans cet Etat.

Dès lors, en présence de dispositions claires et exhaustives contenues dans l'article 3 de la Convention, au sujet de l'attribution du droit d'imposition des revenus provenant de biens immobiliers dans l'Etat de la situation de l'immeuble générant lesdits revenus, le tribunal est amené à constater que les revenus touchés dans le cadre de la possession de biens immobiliers sont imposables au lieu de la situation du bien.

Il résulte des considérations qui précèdent que le Grand-Duché de Luxembourg n'a pas de pouvoir d'imposition en ce qui concerne les revenus et la fortune liés à des immeubles sis en ..., même si ces immeubles sont détenus par une société de droit

luxembourgeois qui ne possède pas d'établissement stable en ..., comme c'est le cas en l'espèce.

Dès lors que le Luxembourg n'est pas compétent pour imposer les revenus de biens immobiliers situés en ... et appartenant à une société luxembourgeoise, il ne peut pas non plus imputer à titre de distribution cachée de bénéfices des revenus de biens immobiliers fictifs, représentant la mise en compte d'une valeur locative d'un immeuble. Partant, et sans qu'il n'y ait lieu d'analyser plus en avant les autres moyens de la société demanderesse, la décision directoriale déferée dans la mesure où elle a déclaré non fondée la réclamation introduite contre les bulletins de la retenue sur revenus de capitaux des années 2004 et 2005 encourt la réformation en ce sens qu'il n'y a pas lieu d'imputer à la société ... une valeur locative de l'immeuble situé en ... étant donné qu'en vertu des dispositions de la Convention les autorités luxembourgeoises n'ont pas de pouvoir d'imposition en matière de revenus de biens immobiliers d'une entreprise, situés en

Quant à la demande tendant à l'allocation d'une indemnité de procédure d'un montant de ... euros, formulée par la société demanderesse en vertu de l'article 33 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, ladite demande est à rejeter étant donné qu'elle omet de spécifier la nature des sommes exposées non comprises dans les dépens et qu'elle ne précise pas en quoi il serait inéquitable de laisser des frais non répétables à charge de la partie demanderesse.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

déclare le recours irrecevable pour autant qu'il est dirigé contre le bulletin de la retenue sur revenus des capitaux de l'année 2004, les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2004, émis le 5 août 2009, le bulletin de la retenue sur revenus de capitaux de l'année 2005 et les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2005, émis le 12 août 2009 ;

reçoit le recours en réformation en la forme dans la mesure où il est dirigé à l'encontre de la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 16 mars 2010, répertoriée sous le numéro ... du rôle ;

au fond, le déclare justifié ;

partant, par réformation de la décision directoriale, dans la mesure où elle a déclaré non fondée la réclamation introduite contre les bulletins de la retenue sur revenus de capitaux des années 2004 et 2005, dit qu'il n'y a pas lieu d'imputer à la société ... une valeur locative de l'immeuble situé en ... étant donné que les autorités luxembourgeoises n'ont pas pouvoir d'imposition en la matière ;

renvoie l'affaire auprès du directeur de l'administration des Contributions directes en prosécution de cause ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

rejette la demande tendant à l'allocation d'une indemnité de procédure d'un montant de ... euros, formulée par la société ... s.ar.l. ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé par :

Carlo Schockweiler, premier vice-président,
Françoise Eberhard, premier juge,
Anne Gosset, juge,

et lu à l'audience publique du 16 mai 2011 par le premier vice-président, en présence du greffier assumé Sabrina Knebler.

s. Sabrina Knebler

s. Carlo Schockweiler

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 17 mai 2011

Le Greffier assumé du Tribunal administratif